

Title	ミャンマーにおける会計・監査実務の現状と課題(Abstract_要旨)
Author(s)	谷口, 隆義
Citation	Kyoto University (京都大学)
Issue Date	2019-03-25
URL	https://doi.org/10.14989/doctor.k21524
Right	学位規則第9条第2項により要約公開; 許諾条件により要約は2020-03-25に公開
Type	Thesis or Dissertation
Textversion	none

(続紙 1)

京都大学	博士（経済学）	氏名	谷口 隆義
論文題目	ミャンマーにおける会計・監査実務の現状と課題		
<p>（論文内容の要旨）</p> <p>本論文は、ミャンマーの会計・監査実務の現状を調査・分析し、理論的な説明を試みたものである。</p> <p>ミャンマーを研究対象とした理由は次の通りである。①これまで、ミャンマーの会計・監査実務を主題としたアカデミックな研究がほとんど存在しない中で、国際会計研究の空白地域を埋めることができる。②国際会計研究において、特定の政治体制（の移行）と会計との関係は重要な研究課題とされているが、研究事例が少ない中で、ミャンマーのケースは、軍事政権から民主的政権への移行過程で会計の扱いがどのように変化するかを観察する貴重な事例となる。③開発途上国の国際会計基準（IAS, International Accounting Standards）及び国際財務報告基準（IFRS, International Financial Reporting Standards）（以後、両方を示す場合、IAS/IFRSと表記する）の導入において、導入された会計・監査基準の無機能化と特定法域政府のIAS/IFRS導入の動機との関係に関する先行研究に、ミャンマーのユニークな事例を追加できる。</p> <p>ミャンマーの会計・監査実務の実態を把握するために、訪問面接調査（10回渡緬，29組織・延べ74人に面接）及び質問票調査（上場企業のみ）を実施した。このような研究方法を採用したのは、前述したように、ミャンマーの会計・監査実務を主題とする先行研究はほとんどなく、外部からアクセス可能な政府や専門職団体の過去の必要資料・データ等もほとんどないからである。</p> <p>訪問面接調査では、「トライアングレーション」を意識して対象を選んだ。調査方法としては、調査対象の警戒感と秘密主義的態度が明確であった前半の調査（2013年～2015年）においては「非構造化方式」を採用し、それらの傾向がやや薄まった後半の調査においては、「半構造化方式」を採用した。また、可能な限り、各組織の意思決定に影響をあたえうる「エリート」を対象とした（エリート調査）。半構造化方式を採用した後半の調査では、次のような質問事項を用意した。①現在の政治・経済の状況、②会計・監査実務の技術的レベル、③会計基準の遵守度、④高等会計教育（大学教育）の評価、⑤会計専門職教育の評価、⑥MFRS（Myanmar Financial Reporting Standards）とIFRSについてのコメント、⑦課税所得計算の状況。また、大学ではこれらの質問①～⑦に加えて、下記のことを尋ねている。⑧講義で用いられている言語、⑨使用しているテキスト及び⑩カリキュラムの内容。</p> <p>本論文の主たる発見事項は次のようにまとめられる。</p> <p>第1に、ミャンマー企業の会計・監査実務の水準、経営者のルールへのコンプライアンス意識、及び財務諸表の作成者・公認会計士の両方の会計リテラシーは、極めて低いことが明らかとなった。制度的な整備（1999年のIASと2009年のIFRSの導入、</p>			

2013年の証券取引法の制定，2014年の会社法の改正，2016年の証券取引所の開所）がなされても，会計・監査実務の水準が低いままであるのは，①経営者にとって会計制度に準拠する積極的動機（企業経営上のベネフィット）・消極的動機（不準拠による罰則）がないことによって，「準拠しない」という側面と，②知識・技術が不十分で「準拠できない」という側面がある。ミャンマーにおいては①②共に当てはまるが，主要な側面は，②である。②について，「準拠できない」の原因は，新しい諸制度を機能させるための高度会計人材が圧倒的に不足しているためである。また，会計人材の不足は，社会主義軍事政権下（1962年～1988年）で，資本市場が否定され，公認会計士制度も廃れたことや，新軍事政権下（1988年～2011年）の高等会計教育・会計専門職教育に対する軽視・弾圧に起因する。

第2に，ミャンマーは，対外的には，1999年に当時のIASをMAS（Myanmar Accounting Standards）として，2009年に当時のIFRSをMFRSとして全会社に適用を義務づけたことになっているが，これまでIAS/IFRS（MAS/MFRS）に基づく実務はほとんど行われていないことも明らかとなった。ミャンマー政府は，IMF及び世界銀行から有利な条件で融資を獲得するために，また，欧米諸国からの厳しい経済制裁を解除してもらうために，「実務的には準拠されない」かつ「実務的に準拠できない」ことを承知の上でIAS/IFRSを導入した可能性が高い。本論文は，このようなミャンマー政府の動機について，先行研究に依拠して，「強制的同型化」（coercive isomorphism）理論による説明が説得力を有することを指摘した。

(論文審査の結果の要旨)

本論文は、国際会計基準（IAS/IFRS）の導入という点で、他の地域に比べて著しく遅れているASEAN地域の中で、後発開発途上国に位置づけられているミャンマーがIAS/IFRSを採用していることに着目し、訪問面接調査と質問票調査によって、ミャンマーの会計・監査の実態を析出した研究である。

本論文において評価すべき点は、以下の点である。

第1は、国際会計研究における地域研究の空白地域を埋めたことである。ミャンマーの会計・監査実務を主題とした学術論文はミャンマー国内でも国際的にもこれまでほとんどない。また、50年にわたる軍事政権の下でミクロ・マクロのデータの蓄積はなく、会計関連法規や会計基準についても、過去のものほとんど手に入らない。劣悪な研究条件の下で、2013年2月～2016年12月の間に10回の渡緬を行い、29組織・延べ74人に対して地道に訪問面接調査を行い、また、上場会社に対しては、質問票調査を実施し、会計・監査の実態を明らかにした点は評価できる。

第2は、やはり国際会計研究の空白部分である、政治体制と会計との関係について、切り込んでいることである。社会主義軍事体制（1962年～1988年）において英国の影響下で育ちつつあった公認会計士制度が廃れていったこと、また新軍事体制（1988年～2011年）において、高等会計教育や会計専門職教育が軽視（技術を教える簿記教育のみが重視）されたことによって、必要な会計人材が育たなかったことなどを指摘している点は、重要な事例を提供しており、高く評価できる。

第3は、ミャンマーが資本市場志向の強いIAS/IFRSを導入しながら、実務にまったく定着しなかったこと（外生的な会計基準の無機能化現象）に対して、ミャンマーの環境要因からみて適合しないIAS/IFRSを導入したミャンマー政府の動機を分析していることである。国際機関の公表文書等のエビデンスに基づいて、経済制裁等の内容を調査し、ミャンマー政府の動機について、強制的同型化（coercive isomorphism）理論が説得力を持っていると指摘している。開発途上国会計の研究領域で、他の途上国のケースとは異なる強制的同型化事例を提供したことは、本研究領域への大きな貢献といえてよい。

本論文は、以上で指摘したような学術研究上の貢献を有しているが、同時に今後に残された課題もある。それらは、以下の通りである。

まず、第1に、本論文では、ミャンマーの会計を主題とする研究以外に拡張した先行研究（ASEAN諸国、開発途上国、及び移行経済国の会計問題）の包括的な渉猟が行われているが、それらの批判的な考察や理論的な掘り下げがやや不足している。先行研究の深掘りができていれば、本論文の説得力も高まり、本論文の価値を一層高めることができたであろう。

第2に、高等会計教育及び会計専門職教育の欠如によって、IAS/IFRSの適用を「しない」ではなく、「できない」状況が作り出されたとの指摘は興味深いが、これらの教育が環境要因から独立した変数であるかのように扱っている部分がある。

会計教育を他の環境要因との関係の中で位置づけて論ずれば、本研究の主張はより厚みを増すことができるであろう。

ただし、これらの課題は、将来に向けた研究の発展方向を示唆したものであって、いずれも本論文の学術的価値を損なうものではない。よって、本論文は、博士（経済学）の学位論文として価値あるものと認める。

なお、平成31年1月21日、論文内容とそれに関連した事項について口頭試問を行った結果、合格と認めた。